



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.927110/2009-24  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-000.605 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 15 de outubro de 2019  
**Recorrente** PROVILLE CONSTRUCOES CIVIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

Não configura nulidade quando não há nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

O ressarcimento de COFINS e a sua compensação com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado, cujo ônus é do contribuinte.

A insuficiência no direito creditório reconhecido acarretará a não homologação da compensação quando a certeza e liquidez do crédito pleiteado não restar comprovada através de documentação contábil e fiscal apta a este fim.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente.

(assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

**Relatório**

Por bem retratar os fatos, transcrevo abaixo o relatório produzido pela DRJ quando julgou a manifestação de inconformidade.

Trata o processo de manifestação de inconformidade apresentada em 28/07/2009, em face da não homologação da compensação declarada por meio do Per/Dcomp n.º 14492.68340.141106.1.3.042371, nos termos do despacho decisório emitido em 07/07/2009 pela DRF em Curitiba/PR (rastreamento n.º 843134457).

Na aludida Dcomp, transmitida eletronicamente em 14/11/2006, a contribuinte indicou um crédito de R\$ 40,39 (que corresponde a parte de um pagamento efetuado em 13/02/2004, sob o código 2172, no valor de R\$ 2.893,91), e um débito de Cofins (2172), do período de apuração 10/2006, vencido em 14/11/2006, no valor original de R\$ 57,95.

Segundo o despacho decisório, cientificado em 14/07/2009, a compensação não foi homologada porque o crédito indicado para a compensação havia sido totalmente utilizado na extinção, por pagamento, do débito de Cofins de janeiro de 2004, no valor de R\$ 2.893,91.

Na manifestação apresentada, a interessada diz que o crédito decorre da declaração de inconstitucionalidade pelo STF do § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998 no RE 357950, e que aproveitou o referido crédito nos termos do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Demonstra numericamente a origem do crédito e diz estar amparada pelo art. 170 do CTN. Cita e transcreve jurisprudência administrativa e, ressaltando o contido no art. 165 do CTN, insiste no direito à restituição. Ao final, pede a homologação da compensação.

Encaminhado para julgamento, foi proferido, em sessão de 26/10/2011, Acórdão (n.º 0634.157) unânime pela 3ª Turma da DRJ Curitiba, não reconhecendo o direito creditório e considerando improcedente a manifestação de inconformidade.

Cientificada, a interessada ingressou com recurso voluntário dirigido ao CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais onde insiste na alegação de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998 e clama pela observância do art. 62º do Regimento Interno do CARF e pela consequente homologação da compensação pleiteada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba (PR) julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão n.º 06-44.029 com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004

COFINS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE. ACÓRDÃO DO CARF. LAVRATURA DE NOVO ACÓRDÃO PARA A ANÁLISE DE MÉRITO.

Em virtude de decisão proferida pelo CARF, aprecia-se, em novo acórdão, o mérito da questão em relação à qual há acórdão anterior com declaração de incompetência para análise de alegação de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da Cofins.

COFINS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO.

Para fins de homologação de compensação declarada pelo contribuinte, o direito creditório decorrente de recolhimento indevido ou a maior em virtude da declaração de inconstitucionalidade de dispositivo relativo ao alargamento da base de cálculo da Cofins deve ser comprovado mediante documentação hábil e idônea.

A recorrente, interpôs recurso voluntário, no qual reafirma o seu inconformismo, argumentando, em síntese, a nulidade do acórdão com base no art. 59, II do Decreto Lei 70.235 de 1972, a inconstitucionalidade da alteração da base de cálculo da COFINS e os motivos pelos quais deve ser reconhecido o seu direito ao crédito.

## Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

A controvérsia pode ser resumida nas razões da não homologação do pedido de compensação de créditos da COFINS postulado pela recorrente por meio de pedido de ressarcimento/compensação. O pedido foi feito com base no reconhecimento da inconstitucionalidade da alteração da base de cálculo pela Lei n.º 9.718/98 que alarga a base de cálculo do tributo.

### Preliminar.

Preliminarmente alega a recorrente a nulidade do acórdão proferido pela DRJ, com base no art. 59, II<sup>1</sup> do Decreto Lei 70.235 de 1972, haja vista a negativa da vigência ao art. 31<sup>2</sup>, do mesmo decreto.

A recorrente considera como nulidade a ausência de manifestação quanto a inconstitucionalidade da Lei n.º 9718/98 que alargou a base de cálculo da COFINS.

Ocorre que o acórdão proferido pela DRJ alegou que o CARF reconhece a inconstitucionalidade da lei, contudo, a improcedência do pedido se deu pela ausência de provas.

Ao analisar o recurso voluntário interposto pela contribuinte em face do acórdão proferido no âmbito da 3ª Turma da DRJ em Curitiba, a 2ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento do CARF, proferiu, em sessão de 26/06/2013, acórdão nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/04/2004 (sic)

---

<sup>1</sup> Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

<sup>2</sup> Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/1998. INCONSTITUCIONALIDADE DE DECLARADA PELO STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DO ART. 62ª DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. OBRIGATORIEDADE DE REPRODUÇÃO DO ENTENDIMENTO.

O §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 foi declarado inconstitucional pelo STF no julgamento do RE nº 346.084/PR e no RE nº 585.235/RG, este último decidido em regime de repercussão geral (CPC, art. 543B). Assim, deve ser aplicado o disposto no art. 62ª do Regimento Interno do Carf, o que implica a obrigatoriedade do reconhecimento da inconstitucionalidade do referido dispositivo legal.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DECORRENTE DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/1998. MATÉRIA NÃO CONHECIDA NA INSTÂNCIA A QUO. PRELIMINAR QUE IMPEDIU O CONHECIMENTO DO MÉRITO. AFASTAMENTO. RETORNO DOS AUTOS À DRJ PARA EXAME DA MATÉRIA.

A DRJ, ao acolher a questão prejudicial relacionada à incompetência para a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998, não chegou a apreciar o mérito da existência do direito creditório, isto é, o valor do crédito e do débito e outras circunstâncias relevantes ao desate da questão, inclusive a efetiva inclusão das receitas financeiras na base de cálculo da contribuição no período alegado pelo interessado. Destarte, os autos devem retornar à DRJ para exame da matéria de mérito, sob pena de supressão de instância.

Recurso Voluntário Provido em Parte. Aguardando Nova Decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, determinando-se o retorno dos autos à instância “a quo” para fins de apreciação do mérito.

(assinado eletronicamente)

FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN Relator.

Assim, à vista do que restou decidido no âmbito do CARF, devese

proceder à análise solicitada.

Pois bem, volvendo as atenções para o crédito propriamente dito, já que no julgamento proferido pelo CARF já restou superada a questão relacionada à inconstitucionalidade do dispositivo mencionado, vê-se que a contribuinte, em sua manifestação, sem apresentar qualquer prova material, simplesmente afirma (fl. 12):

Nesse sentido rejeito a preliminar suscitada por não haver nulidade alguma no acórdão proferido.

**Mérito.**

Prosseguindo na análise do mérito, inicialmente é importante deixar consignado que tese tributária quanto a inconstitucionalidade da lei que alarga a base de cálculo da COFINS é questão amplamente discutida e já pacificada no âmbito do CARF, sendo aceita nos termos do que foi determinado pelo STF, conforme se pode notar no acórdão n.º 1802-00.706 abaixo transcrito de relatoria do ilustre conselheiro Nelso Kichel, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.

**ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2001

PIS - RECEITAS FINANCEIRAS - ART. 3º, § 1º, DA LEI 9.718/98. INAPLICABILIDADE.

A base de cálculo da contribuição para o PIS é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por decisão proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, já transitada em julgado.

**ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2001

COFINS - RECEITAS FINANCEIRAS - ART. 3º, § 1º, DA LEI 9.718/98. INAPLICABILIDADE.

A base de cálculo da Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por decisão proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, já transitada em julgado.

Superada tal discursão passamos ao cerne da questão que esta na ausência de comprovação do alegado direito a compensação, conforme bem explicado no julgamento de piso.

O Recorrente não trouxe aos autos, junto com sua Manifestação de Inconformidade qualquer elemento que pudesse comprovar a origem do seu crédito, deixando assim de atender ao artigo 16, §4º do Decreto Lei 70.235 de 1972.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Ainda que ao Recurso Voluntário tenha sido juntado o livro razão e planilha de cálculos da COFINS esses sozinhos não são capazes de comprovar o alegado crédito.

Apesar da prevalência do princípio da Verdade Material no âmbito do processo administrativo, para que se possa comprovar o recolhimento a maior e analisar efetivamente o

mérito da questão, deveriam estar presentes nos autos os elementos comprobatórios que pudessemos considerar no mínimo como indícios de prova dos créditos alegados, tais como DCTF e DACON conciliadas com a sua escrituração contábil e fiscal, o que não se verifica no caso em tela.

Nesse caso em específico, para validar o crédito alegado é necessário a análise das declarações fiscais junto com a documentação contábil, sem os quais o acolhimento do pedido recursal resta prejudicado.

Assim, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, falta ao crédito indicado pelo contribuinte certeza e liquidez, que são indispensáveis para a compensação pleiteada, vejamos:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários **com créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Créditos líquido e certo, por óbvio, são aqueles comprovados, especialmente quando contestados dentro de um processo, seja ele judicial ou administrativo.

Com efeito, para a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado, faz-se necessário que as alegações da recorrente sejam embasadas em escrituração contábil-fiscal e documentação hábil e idônea que a lastreie, pertinente ao tributo gerador do crédito alegado.

Importa destacar que incumbe à recorrente o ônus de comprovar, por provas hábeis e idôneas, o crédito alegado. Nesse sentido, o Código de Processo Civil, em seu art. 373, dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

Como se sabe, a parte incumbida do ônus probatório possui o amplo direito de produzir a prova. A parte adversa, em contrapartida, tem o amplo direito à contraprova, pois só assim o contraditório e a ampla defesa serão igualmente garantidas às partes.

O ônus da prova é a incumbência que a parte possui de comprovados fatos que lhe são favoráveis no processo, visando à influência sobre a convicção do julgador, nesse sentido, a organização e vinculação dos documentos (hábeis e idôneos) com as matérias impugnadas e a

reunião de suas informações na escrituração contábil-fiscal, pertinentes ao tributo em análise, seria indispensável para um convencimento.

Modernamente defende-se a divisão do ônus *probandi* entre as partes sob a égide da paridade de tratamento entre estas. Francesco Carnelutti, no clássico Teoria Geral do Direito<sup>3</sup>, assim leciona:

Quando um determinado fato é afirmado, **cada uma das partes tem interesse em fornecer a prova dele**, uma delas a de sua existência e a outra a da sua inexistência; o interesse na prova do fato é, portanto, bilateral ou recíproco.(grifei)

Diante da complexidade de um processo de compensação tributária o recorrente deve se preocupar em formar o convencimento do julgador de forma que este seja capaz de fazer presunções simples, aquelas que são consequências do próprio raciocínio do homem em face dos acontecimentos que observa ordinariamente. Elas são construídas pelo aplicador do direito, de acordo com o seu entendimento e convicções. No dizer de Giuseppe Chiovenda<sup>4</sup>:

São aquelas de que o juiz, como homem, se utiliza no correr da lide para formar sua convicção, exatamente como faria qualquer raciocinador fora do processo. Quando, segundo a experiência que temos da ordem normal das coisas, um ato constitui causa ou efeito de outro, ou de outro se acompanha, após, conhecida a existência de um dos dois, presumimos a existência do outro. A presunção equivale, pois, a uma convicção fundada sobre a ordem normal das coisas. (grifei)

Assim, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, falta ao crédito indicado pelo contribuinte comprovação adequada da certeza e liquidez, que são indispensáveis para a compensação pleiteada.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a não homologação das compensações.

É o meu entendimento

Márcio Robson Costa - Relator

<sup>3</sup> CARNELUTTI, Francesco. Teoria geral do direito. (Tradução de Antônio Carlos Ferreira). São Paulo: Lejus, 1999, p.541 (in Temas Atuais de Direito Tributário)

<sup>4</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil Trad.J. Guimarães Menegale. São Paulo: 1969. v. III,p. 139